

**PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN DAN DESENTRALISASI ORGANISASI
TERHADAP KINERJA MANAJERIAL DENGAN PENGAWASAN INTERNAL
SEBAGAI VARIABEL PEMODERASI
(STUDI ANALISIS PADA PEMERINTAH KABUPATEN PEMALANG)**

Tarjono
Astha Nugraha
Fakultas Ekonomika Dan Bisnis Untag Semarang
Email: bungaellena@gmail.com

Abstrak

Partisipasi anggaran dan desentralisasi organisasi memerlukan peran pengawasan internal sebagai variabel moderasi untuk memperkuat pengaruhnya terhadap kinerja manajerial. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh partisipasi anggaran dan desentralisasi organisasi terhadap kinerja manajerial dengan pengawasan internal sebagai variabel pemoderasi. Populasi penelitian adalah pejabat di lingkungan Pemerintah Kota Pemalang sebanyak 559 orang. Sampel penelitian sejumlah 85 orang, yang diambil secara proporsional random sampling. Analisis yang digunakan adalah dengan regresi linier berganda dan *Moderating Regression Analysis* (MRA). Hasil penelitian membuktikan bahwa partisipasi anggaran dan desentralisasi organisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengawasan internal. Pengawasan internal berpengaruh positif dan signifikan dalam memoderasi partisipasi anggaran dan desentralisasi organisasi terhadap kinerja manajerial. Pemerintah Kabupaten Pemalang diharapkan dapat meningkatkan pengawasan internal untuk lebih mendorong kinerja manajerial.

Kata kunci: partisipasi anggaran, desentralisasi organisasi, kinerja manajerial, pengawasan internal

Abstract

Budget participation and decentralized organizations require internal control role as a moderating variable to enhance its influence on managerial performance. This study aimed to analyze the effect of budget participation and decentralized organization toward managerial performance with internal controls as moderating variables. Population were the environment of government officials as many as 559 people Pemalang. The research sample number 85, which is taken by proportional random sampling. The analysis used was the multiple linear regression and Moderating Regression Analysis (MRA). The research proved that Budget participation and decentralized organizational had positive and significant impact on managerial performance. Internal control had a positive and significant influence in moderating the budget participation and decentralized organizational on managerial performance. Pemalang Regency Government is expected to improve internal controls to further encourage managerial performance.

Keywords: budget participation, decentralization organizational, managerial performance, internal control

PENDAHULUAN

Latar Belakang Penelitian

Kabupaten Pemalang adalah salah satu Kabupaten di Jawa Tengah yang terdiri dari 14 Kecamatan. Secara geografis wilayahnya meliputi wilayah pantai, persawahan, perbukitan pegunungan. Untuk itu dituntut kinerja yang maksimal dari seluruh personel yang ada untuk melaksanakan berbagai tugas pokok, tugas-tugas tambahan sebagai konsekuensi dari pelimpahan sebagian kewenangan Bupati kepada pejabat daerah di dalam rangka efektifitas dan efisiensi kerja dan mendekatkan pelayanan kepada masyarakat, serta tugas-tugas tambahan lainnya dalam rangka membantu pelaksanaan tugas-tugas SKPD teknis. Upaya tersebut nampaknya tidak mudah, berdasarkan capaian ukuran kinerja manajerial yang dimiliki, masih terdapat banyak kekurangan yang harus diperbaiki baik dari aspek sumber daya manusia maupun kinerja pengelolaan keuangan daerahnya. Adapun kondisi internal masih menghadapi permasalahan umum seperti masalah kedisiplinan, kemampuan teknis, efektifitas dan efisiensi kerja.

Upaya untuk mendapatkan pencapaian kinerja manajerial atau kinerja para individu anggota organisasi dalam kegiatan manajerial meliputi perencanaan, investigasi, koordinasi, supervisi, pengaturan staff, negosiasi dan representasi (Mahoney, et al., 1963) adalah dengan Partisipasi anggaran (Hafridebri, 2011). Para peneliti menyatakan bahwa partisipasi dalam proses anggaran berperan sebagai fungsi untuk membujuk dan mengarahkan para bawahan untuk menerima dan berkomitmen pada tujuan anggarannya (Kenis, 1979 dalam Gandasuli, et al. 2009). Pentingnya partisipasi anggaran oleh bawahan dengan tujuan untuk memperbaiki kinerja telah menjadi bidang penelitian yang komprehensif dan telah diuji secara luas (Brownell, 1982). Walaupun demikian, kesimpulan hasil penelitian terdahulu tentang hubungan antara partisipasi

anggaran dan kinerja manajerial masih sangat bervariasi. Beberapa studi memberikan hubungan yang positif dan signifikan (Brownell, 1982; Indriantoro, 1993; Suhartono dan Halim; 2005). Beberapa penelitian membuktikan bahwa tidak ada pengaruh signifikan antara partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial (Kenis, 1979; Milani, 1975). Beberapa penelitian lainnya menyimpulkan hubungan yang negatif antara partisipasi anggaran dan kinerja manajerial (Indriani, 1993; Annisa Pratiwy Suwandi, 2013).

Selain faktor partisipasi anggaran dalam era otonomi daerah, dimana struktur organisasi tidak sentralistik melainkan dekosentrasi, maka terjadi proses implementasi desentralisasi dengan intensitas yang tinggi. Williamson dalam Miah dan Mia (1996) menyatakan bahwa desentralisasi dalam pengambilan keputusan memiliki implikasi dalam pencapaian kinerja manajerial. Beberapa penelitian menyatakan bahwa desentralisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial (Miah dan Mia, 1996; Syafruddin, 2005; Adi, 2006). Walaupun demikian beberapa penelitian lainnya masih menyimpulkan bahwa desentralisasi tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial (Riyanto, 1999; Annisa Pratiwy Suwandi, 2013).

Masih terdapatnya perbedaan hasil penelitian dalam menguji hubungan antara variabel independen dan variabel dependen memberikan indikasi adanya faktor-faktor situasional dan kontekstual yang mungkin berinteraksi dalam mempengaruhi kondisi tersebut. Faktor-faktor situasional dan kontekstual tersebut mencakup faktor eksternal (ketidakpastian ekonomi, politik, sosial) dan faktor internal (struktur organisasi, strategi bisnis, sistem pengendalian internal dan kompleksitas teknologi). Faktor situasional atau kontingensi yang akan diujikan dalam penelitian ini adalah faktor pengendalian internal, yang menjadi salah satu unsur penting dalam penyelenggaraan

pemerintahan daerah.

Berdasarkan uraian dan penjelasan di atas, permasalahan penelitian yang diajukan adalah Bagaimanakah pengaruh Partisipasi Anggaran dan Desentralisasi organisasi terhadap Kinerja manajerial SKPD dengan Pengawasan Internal sebagai Variabel Pemoderasi (Studi Analisis pada Pemerintah Kabupaten Pematang)?

Tujuan Penelitian

Berdasarkan latar belakang dan permasalahan yang telah dikemukakan sebelumnya, maka maksud dan tujuan penelitian ini adalah :

1. Menganalisis pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Kinerja Manajerial SKPD
2. Menganalisis pengaruh Desentralisasi terhadap Kinerja Manajerial SKPD
3. Menganalisis pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Kinerja Manajerial SKPD dengan Pengawasan Internal sebagai Variabel Pemoderasi.
4. Menganalisis pengaruh Desentralisasi Organisasi terhadap Kinerja Manajerial SKPD dengan Pengawasan Internal sebagai Variabel Pemoderasi.

TELAAH PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN MODEL PENELITIAN

Teori Kontingensi

Menurut Sisaye (1998), Teori Kontingensi adalah desain sistem kontrol yang bersifat kontinjen terhadap kontekstual setting organisasi tempat sistem kontrol tersebut beroperasi. Pendekatan kontingensi ini mengungkapkan bahwa perencanaan dan penggunaan desain sistem pengendalian manajemen tergantung pada karakteristik organisasi dan kondisi lingkungan dimana sistem itu diterapkan (Fisher, 1995). Variabel moderating adalah salah satu tipe variabel yang berperan dalam memperkuat atau memperlemah hubungan langsung antara variabel independen dan variabel

dependen, oleh karena itu variabel moderating disebut juga dengan variabel *contingency theory* (Husin, *et al.*, 2011). Menurut Hapsari (2009) Penelitian-penelitian yang menguji hubungan antara partisipasi anggaran dan kinerja manajerial memberikan hasil yang tidak konsisten, sehingga perlu digunakan pendekatan kontingensi (Govindarajan, 1986). Dalam penelitian hubungan antara variabel independen dengan variabel dependen dengan menggunakan variabel kontingensi sebagai variabel pemoderasi, hasil penelitiannya akan menunjukkan bahwa variabel kontingensi menjadi pemoderasi hubungan antara variabel independen dan dependen tersebut (Sumarno, 2005). Pendekatan kontingensi yang digunakan dalam penelitian ini untuk mengevaluasi hubungan partisipasi anggaran dengan kinerja manajerial dengan menggunakan faktor kontingensi Pengawasan internal dan Desentralisasi organisasi.

Partisipasi Anggaran

Partisipasi pada dasarnya adalah proses organisasional dimana para individual terlibat dan mempunyai pengaruh dalam pembuatan keputusan dan akan berdampak kepada mereka yang membuatnya (Supomo dan Indriartono). Dalam pengertian yang khusus, partisipasi penyusunan anggaran merupakan proses dimana para individu yang kinerjanya dievaluasi dan memperoleh penghargaan berdasarkan pencapaian target anggaran, terlibat dan mempunyai pengaruh dalam penyusunan target anggaran (Brownell, 1982). Menurut Argyris (1952) kontribusi terbesar dalam proses penyusunan anggaran akan terjadi apabila bawahan dilibatkan dalam proses penyusunan anggaran. Dalam pemerintahan, sukses atau gagalnya para staf dalam suatu SKPD dalam melaksanakan anggaran adalah merupakan suatu refleksi langsung tentang keberhasilan ataupun kegagalan manajerial SKPD dalam melaksanakan tugas dan tanggung jawab yang diembannya. Menurut Hapsari (2009), secara garis besar, penyusunan anggaran dibagi

menjadi 3 kelompok, yaitu : top down approach, bottom up approach, kombinasi Top down dan Bottom up. Kunci dari kinerja yang efektif adalah apabila tujuan anggaran tercapai dan partisipasi dari bawahan atau para staf dapat memegang peranan penting dalam pencapaian tujuan (Kenis 1979). Kemampuan mewujudkan dan membina partisipasi dalam memecahkan masalah itu, akan bermuara pada perkembangan rasa tanggung jawab dalam melaksanakan setiap tugas secara operasional (Nawawi dan Martini, 2004).

Pada umumnya semakin besar keterlibatan para manajerial SKPD dalam merumuskan sesuatu hal yang dapat menghasilkan keputusan dalam SKPD, maka sangat tinggi rasa tanggung jawab mereka untuk mensukseskan kesepakatan atau keputusan tersebut dapat terlaksana dengan baik. Partisipasi ini juga sangat mudah diterima oleh semua pihak karena mengandung asas musyawarah dan mufakat, sehingga terdapat kegairahan untuk terus bekerja dalam melaksanakan hal-hal yang telah disepakati bersama dengan baik, tanpa ada pimpinan atau tidak di samping mereka (Effendy : 1989). Bagaimanapun anggaran hanya efektif jika mendapat dukungan dari semua pihak, dan untuk mengusahakan supaya anggaran ini mendapat dukungan dari bawahan maka dapat ditempuh melalui cara penyusunan secara demokratis atau *bottom up*. Penelitian sebelumnya menunjukkan adanya hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial, seperti Kenis (1979), Brownel (1984), Brownell dan McClunes (1986), Indriantoro (2000), Lusyanda (2001), Adoc (2002), Syafruddin (2005), Suhartono dan Halim (2005).

Struktur Desentralisasi Organisasi

Menurut Hill (1998), desentralisasi diartikan sebagai penyebaran atau pelimpahan secara meluas kekuasaan dalam membuat keputusan tingkatan manajer yang lebih rendah. Pelimpahan wewenang yang terdesentralisasi diperlukan karena dalam struktur yang terdesen-

tralisasi para manajer/bawahan diberikan wewenang dan tanggung jawab yang lebih besar dalam pengambilan keputusan (Brownell, 1982). Dengan demikian desentralisasi akan meningkatkan independensi SKPD dalam berfikir dan bertindak dalam satu tim tanpa mengorbankan kebutuhan organisasi. Desentralisasi membutuhkan keseimbangan manajerial SKPD yang independen dengan timnya dan komitmennya pada organisasi.

Siegel dan Marconi (1989) mengemukakan beberapa alasan suatu organisasi membentuk struktur desentralisasi yaitu:

1. Akan memberikan Top manajemen waktu yang lebih banyak pada keputusan strategik jangka panjang dari keputusan operasi.
2. Dapat membuat organisasi mampu memberikan respon yang lebih cepat dan efektif pada suatu masalah.
3. Akan menghasilkan dasar training yang baik untuk calon Top manajer dimasa yang akan datang.
4. Memenuhi kebutuhan organisasi dan kemudian menjadi alat motivasi yang kuat bagi Manajerial SKPD.

Pemahaman desentralisasi yang mengacu ke Permendagri 13 Tahun 2006 terdiri dari: Pemberian kewenangan dalam menentukan jumlah anggaran, pemberian kewenangan dalam menentukan program dan kegiatan, penunjukan kewenangan dalam menentukan keterlibatan pegawai, peningkatan kewenangan dalam menentukan skala prioritas, pemberian kewenangan dalam menentukan penambahan dan mutasi pegawai. Sedangkan menurut Gordon dan Narayanan (1984), instrumen yang digunakan untuk mengukur desentralisasi, antara lain: jalur komunikasi, proses sistimatis, pengembangan kesadaran, kerjasama tim, pengembangan staff, alokasi sumber dana, promosi dan penempatan staff.

Pengawasan Internal

Pengawasan merupakan tahap integral dengan keseluruhan tahap pada penyusunan dan pelaporan APBD. Dengan

adanya pengawasan di setiap tahapan pengelolaan keuangan daerah, maka diharapkan proses pengelolaan keuangan daerah terutama dalam proses penyusunan anggaran akan memperbesar pengaruhnya terhadap kinerja manajerial SKPD (Haryanto, 1990). Alamsyah (1997) menyebutkan bahwa tujuan adanya pengawasan APBD adalah untuk : (1) menjaga agar anggaran yang disusun benar-benar dijalankan, (2) menjaga agar pelaksanaan APBD sesuai dengan anggaran yang telah digariskan, dan (3) menjaga agar hasil pelaksanaan APBD benar-benar dapat dipertanggungjawabkan.

Adapun indikator atas pengawasan intern menurut Haryanto (1990) adalah sebagai berikut: meningkatnya disiplin, prestasi dan pencapaian sasaran pelaksanaan tugas, berkurangnya penyalahgunaan wewenang, berkurangnya kebocoran, pemborosan dan pungutan liar, cepatnya penyelesaian perijinan dan peningkatan pelayanan masyarakat, cepatnya pengurusan kepegawaian.

Kinerja Manajerial

Eka dan Narumorang (2005), mengartikan kinerja manajerial dengan seberapa jauh manajer melaksanakan fungsi-fungsi manajemen. Menurut Mahoney (1963), kinerja manajerial diartikan sebagai kinerja para individu anggota organisasi dalam kegiatan-kegiatan manajerial, seperti : perencanaan, investigasi, koordinasi, supervisi, pengaturan staff, negosiasi, dan representasi. Beberapa penelitian sebelumnya masih memperlihatkan perbedaan hasil antara pengaruh partisipasi anggaran dan kinerja manajerial. Ketidakkonsistenan hasil antara satu peneliti dengan peneliti yang lain dalam menguji hubungan antara variabel independen dan variabel dependen

memberi indikasi adanya faktor-faktor situasional dan kontekstual yang mungkin berinteraksi dalam mempengaruhi kondisi tersebut. Faktor eksternal antara lain berupa ketidakpastian lingkungan, ekonomi, sosial dan politik. Faktor internal antara lain struktur organisasi, strategi bisnis, sistem pengendalian dan kompleksitas teknologi.

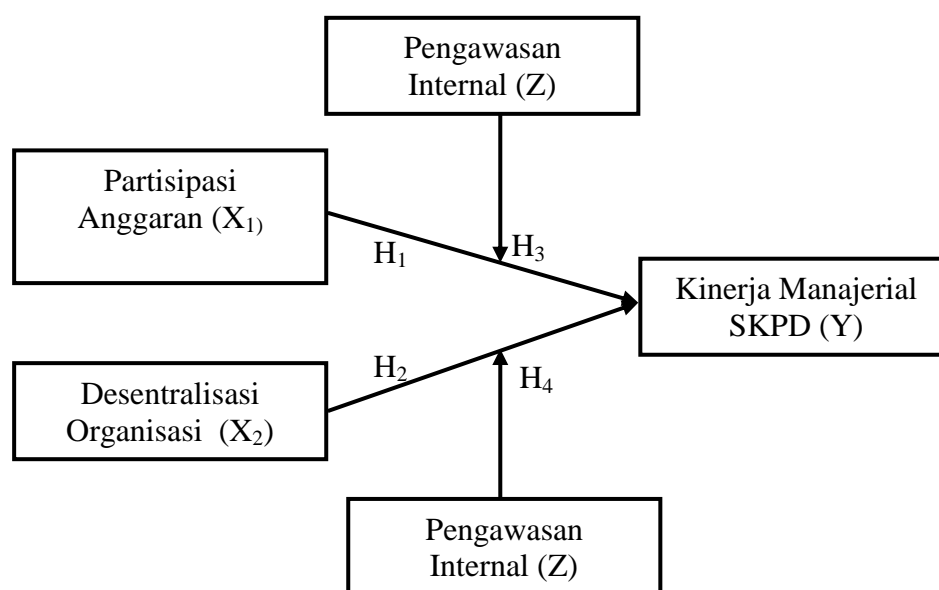
Kerangka Pemikiran

Berdasarkan landasan teori dan rumusan masalah penelitian, peneliti mengidentifikasi 2 (dua) variabel independen yaitu partisipasi kejelasan sasaran anggaran (X_1) dan struktur desentralisasi (X_2) yang diperkirakan mempengaruhi kinerja Manajerial SKPD (Y) dengan variabel moderasi pengawasan internal (Z) yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran (X_1), dan desentralisasi Organisasi (X_2) terhadap kinerja Manajerial SKPD (Y). Kerangka pemikiran teoritis dapat dijelaskan pada Gambar 1.

Hipotesis

Berdasarkan kerangka pemikiran di atas, maka hipotesis dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

- H1 : Diduga terdapat pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja Manajerial SKPD
- H2 : Diduga terdapat pengaruh struktur desentralisasi terhadap kinerja Manajerial SKPD
- H3 : Diduga terdapat pengaruh partisipasi anggaran terhadap kinerja Manajerial SKPD yang dimoderasi oleh pengawasan internal
- H4 : Diduga terdapat pengaruh desentralisasi terhadap kinerja anggaran SKPD yang dimoderasi oleh pengawasan internal.



Gambar 1. Kerangka Pemikiran Teoritis

METODE PENELITIAN

Definisi Operasional dan Indikator Variabel

Variabel Partisipasi Anggaran

Partisipasi Anggaran diartikan sebagai seberapa jauh tingkat keterlibatan dan pengaruh individu dalam menentukan dan menyusun anggaran dalam divisi atau bagiannya (Sarjito, 2007). Adapun indikator dalam mengukur partisipasi anggaran menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Milani dalam Sumarno (2005), meliputi: Keterlibatan pegawai dalam penyusunan anggaran, Pengaruh dalam perumusan anggaran, Pengaruh dalam menetapkan sasaran anggaran, Besarnya pengaruh terhadap penetapan anggaran, Kendali atas penetapan sasaran anggaran

Variabel Desentralisasi Organisasi

Desentralisasi organisasi adalah praktek pendelegasian wewenang pengambilan keputusan organisasi kepada jenjang yang lebih rendah (Hansen dan Mowen, 1999). Variabel ini diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Gordon (1984) dan telah digunakan oleh Adi (2006) dan Bangun (2009), terdiri dari: Pemberian kewenangan dalam menentukan jumlah anggaran, Pemberian kewenangan dalam menentukan program dan kegiatan, Penunjukan kewe-

nangan dalam menentukan keterlibatan pegawai, Peningkatan kewenangan dalam menentukan skala prioritas, Pemberian kewenangan dalam menentukan penambahan dan mutasi pegawai.

Variabel Pengawasan Internal

Pengawasan merupakan tahap integral dengan keseluruhan tahap pada penyusunan dan pelaporan APBD. Haryanto (1990). Adapun indikator atas pengawasan intern adalah sebagai berikut: Meningkatnya disiplin, prestasi dan pencapaian sasaran pelaksanaan tugas, Berkurangnya penyalahgunaan wewenang, Berkurangnya kebocoran, pemborosan dan pungutan liar, Cepatnya penyelesaian perijinan dan peningkatan pelayanan masyarakat, Cepatnya pengurusan kepegawaian.

Variabel Kinerja Manajerial

Menurut Sucipto (2005) kinerja anggaran didefinisikan sebagai tingkat pencapaian dari suatu hasil kerja di bidang keuangan daerah yang meliputi penerimaan dan belanja daerah dengan menggunakan sistem keuangan yang ditetapkan melalui suatu kebijakan atau ketentuan perundang-undangan selama satu periode anggaran. Variabel ini diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Mahoney, *et al* (1965),

terdiri dari delapan dimensi kinerja personil, yaitu: pemilihan staff, perencanaan, supervisi, keterwakilan, investigasi, koordinasi, negosiasi, evaluasi.

Dalam penelitian ini urutan pemberian skor menggunakan skala Likert, dengan lima pilihan, mulai dari sangat setuju sampai dengan sangat tidak setuju

Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah pejabat yang ada di pemerintahan Kabupaten Pemalang yang terdiri dari sekretariat daerah, sekretariat dewan, inspektorat, 7 dinas, 3 badan, 4 kantor, Rumah Sakit, Satpol PP, dan 14 kecamatan, sejumlah 559 orang. Jumlah sampel ditentukan dengan menggunakan rumus Slovin dalam Husein Umar (2005) sebagai berikut :

$$n = \frac{N}{1 + Ne^2}$$

Keterangan :

n = Jumlah Sampel

N = Jumlah Populasi = 559 responden

e = Standar error = 10%

Berdasarkan rumus tersebut diperoleh jumlah sampel sebagai berikut :

$$n = \frac{N}{1 + N \cdot d^2} = \frac{559}{1 + 559 \cdot (0,1)^2} = \frac{559}{6,59} = 84,83$$

dibulatkan menjadi = 85.

Sedangkan teknik pengambilan sampel menggunakan proporsional random sampling, dari jumlah sampel sebanyak 85 orang, kemudian ditentukan penyebarannya pada Satuan Kerja Perangkat Daerah tersebut setelah dibagi berdasarkan jumlah sampel, sebagaimana Tabel 1.

Tabel 1. Penyebaran Sampel Penelitian

SKPD	Populasi	Sampel	Jml Sampel
Setda	36	36/559X100	6
Setwan	17	17/559X100	3
Dinas	83	83/559X100	15
Badan	258	255/559X100	46
Kantor/RS	31	31/559X100	6
Kecamatan	134	134/559X100	24
Total	559		85

Sumber: Dikembangkan untuk penelitian (2014)

Analisis Data

Pengujian hipotesis pada penelitian ini menggunakan dua jenis analisis regresi. Untuk pengujian hipotesis pertama dan kedua digunakan uji regresi linier sederhana. Uji regresi linier sederhana meliputi uji (validitas dan reliabilitas), uji asumsi klasik (multikolonieritas, uji heteroskedastisitas, dan uji normalitas). Sedangkan pada pengujian kedua digunakan uji MRA (*Moderating Regression Analysis*), yang modelnya sebagai berikut:

$Y = \alpha_1 + \beta_1 X_1 + e_1$ (Hipotesis 1)

$Y = \alpha_2 + \beta_2 X_2 + e_2$ (Hipotesis 2)

$Y = \alpha_3 + \beta_3 X_1 + \beta_4 Z + \beta_4 X_1 Z + e_3$ (Hipotesis 3)

$Y = \alpha_4 + \beta_5 X + \beta_6 Z + \beta_7 X_2 Z + e_4$ (Hipotesis 4)

Keterangan :

Y : Kinerja Manajerial

Z : Pengawasan Internal

α : konstanta

X_1 : Partisipasi Anggaran

X_2 : Desentralisasi

$\beta_{1...4}$: koefisien regresi

$e_{1...4}$: Standar error

Uji Ketepatan Model menggunakan Uji F dan Koefisien Determinasi (R^2), Uji hipotesis dengan uji t

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Pengujian Validitas dan Reliabilitas Instrumen

Uji validitas digunakan untuk menguji sejauh mana ketepatan alat pengukur dapat mengungkapkan konsep gejala/ kejadian yang diukur. Pengujian validitas dilakukan dengan menggunakan

rumus korelasi *product moment*. Uji reliabilitas digunakan untuk menguji sejauh mana keandalan suatu alat pengukur dapat digunakan lagi untuk penelitian yang sama. Hasil penelitian menunjukkan bahwa semua indikator yang digunakan untuk mengukur variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian ini mempunyai koefisien korelasi yang lebih besar dari $r_{\text{table}} = 0,351$ (nilai r tabel untuk $n=85$ $\alpha=5\%$ uji dua sisi). Sehingga semua indikator tersebut adalah valid.

Uji reliabilitas digunakan untuk menguji sejauh mana keandalan suatu alat pengukur untuk dapat digunakan lagi untuk penelitian yang sama. Pengujian reliabilitas ini adalah dengan menggunakan rumus Alpha. Hasil pengujian reliabilitas untuk masing-masing variabel dapat diringkas pada Tabel 2.

Tabel 2. Hasil Pengujian Reliabilitas

Variabel	Alpha	Keterangan
Partisipasi Sasaran	0,674	Reliabel
Desentralisasi Organisasi	0,803	Reliabel
Pengawasan Intenal	0,862	Reliabel
Kinerja Manajerial SKPD	0,757	Reliabel

Sumber: data primer yang diolah, 2014

Hasil uji reliabel tersebut menunjukkan bahwa semua variabel mempunyai koefisien alpha yang cukup besar yaitu di atas 0,60 sehingga dapat dikatakan semua konsep pengukur masing-masing variabel dari kuesioner adalah reliabel sehingga untuk selanjutnya item item pada masing-masing konsep variabel tersebut layak digunakan sebagai alat ukur.

Uji Asumsi Klasik

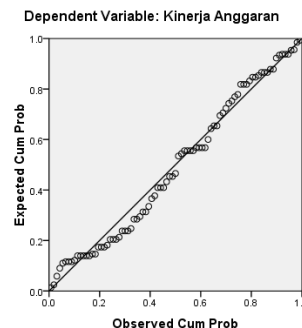
Penelitian ini menggunakan model analisis model regresi linier sederhana dan regresi linier berganda. Suatu model regresi yang baik harus bebas dari masalah penyimpangan terhadap asumsi klasik. Berikut ini adalah pengujian asumsi klasik model regresi.

Uji Normalitas

Pengujian normalitas dilakukan dengan menggunakan pengujian terhadap nilai residual. Sedangkan pengujian

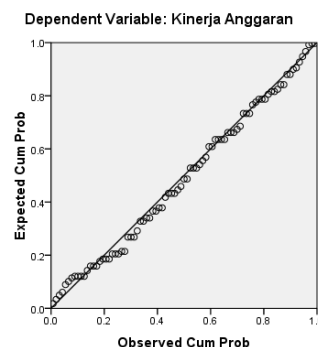
dilakukan dengan menggunakan P-P Plot. Pada pengujian normalitas ini dapat dilihat dari Gambar 2 sampai dengan Gambar 5.

Normal P-P Plot of Regression Standardized Residual



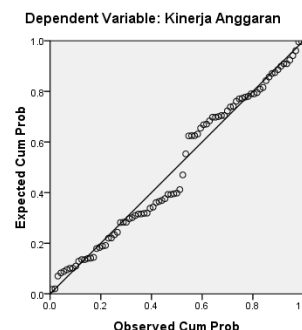
Gambar 2. Uji Normalitas Data dengan Grafik P-P Plot Model Pertama
Sumber: data primer yang diolah (2014)

Normal P-P Plot of Regression Standardized Residual



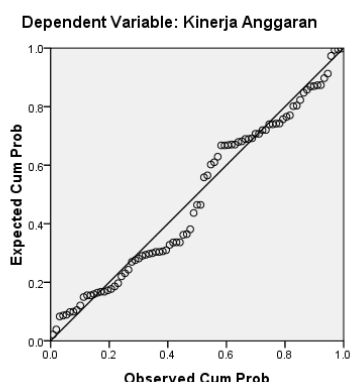
Gambar 3. Uji Normalitas Data dengan Grafik P-P Plot Model Kedua
Sumber: data primer yang diolah (2014)

Normal P-P Plot of Regression Standardized Residual



Gambar 4. Uji Normalitas Data dengan Grafik P-P Plot Model Ketiga
Sumber: data primer yang diolah (2014)

Normal P-P Plot of Regression Standardized Residual



Gambar 5. Uji Normalitas Data dengan Grafik P-P Plot Model Keempat

Sumber : data primer yang diolah (2014)

Berdasarkan grafik normal P-P Plot Regression, menunjukkan bahwa titik residual model regresi sudah berdistribusi normal karena titik titik tersebut menyebar disekitar garis diagonal. Dengan demikian syarat kenormalan sebagai pengujian statistik dengan menggunakan regresi dapat terpenuhi.

Tabel 3. Pengujian Multikolinieritas Model Regresi 3

Correlations				
		Partisipasi Kejelasan Sasaran Anggaran	Pengawasan Internal	X1Z
Partisipasi Kejelasan Sasaran Anggaran	Pearson Correlation	1	.428**	.810**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000
	N	85	85	85
Pengawasan Internal	Pearson Correlation	.428**	1	.869**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000
	N	85	85	85
X1Z	Pearson Correlation	.810**	.869**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	
	N	85	85	85

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Sumber: data primer yang diolah, 2014

Pengujian Multikolinieritas

Suatu variabel menunjukkan gejala multikolinieritas bisa dilihat dari nilai korelasi yang tinggi (di atas 0,95) pada variabel-variabel bebas suatu model regresi. Hasil pengujian multikolinieritas dari model regresi ketiga dan keempat adalah seperti pada Tabel 3 dan Tabel 4.

Hasil pengujian pada Tabel 3 dan Tabel 4 menunjukkan bahwa semua variabel bebas yang digunakan sebagai prediktor model regresi menunjukkan nilai korelasi semuanya berada dibawah angka 0,95. Hal ini berarti bahwa variabel – variabel bebas yang digunakan dalam penelitian tidak menunjukkan adanya gejala multikolinieritas, yang berarti bahwa variabel bebas dapat digunakan sebagai variabel independen sebagai prediktor yang independen. Dengan kata lain konsep yang digunakan untuk mengukur Kinerja Anggaran SKPD merupakan konsep yang independen dan berbeda.

Tabel 4. Pengujian Multikolinieritas Model Regresi 4

Correlations		Desentralisasi Organisasi	Pengawasan Internal	X2Z
Desentralisasi Organisasi	Pearson Correlation	1	.441**	.809**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000
	N	85	85	85
Pengawasan Internal	Pearson Correlation	.441**	1	.876**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000
	N	85	85	85
X2Z	Pearson Correlation	.809**	.876**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	
	N	85	85	85

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

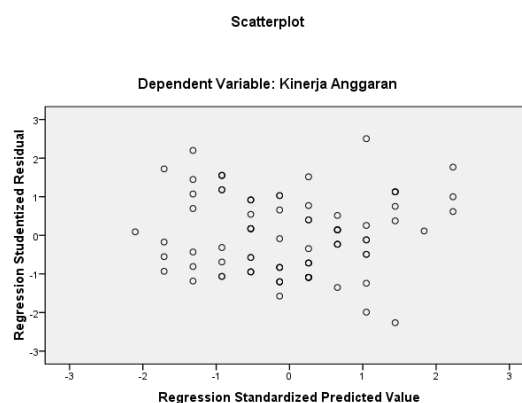
Sumber : data primer yang diolah, 2014

Pengujian Heteroskedastisitas

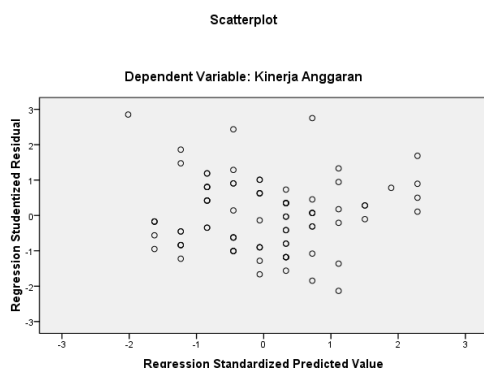
Uji heteroskedastisitas digunakan untuk mengetahui apakah penaksir yang diperoleh efisien atau tidak, baik dalam sampel kecil maupun dalam sampel besar. Uji heteroskedastisitas juga dapat digunakan untuk mendeteksi apakah antar variabel penelitian saling berpengaruh tanpa didukung dengan rujukan teori yang sudah ada. Deteksi untuk mengetahui apakah model terdapat penyimpangan heteroskedastisitas atau tidak adalah dengan pendekatan grafik *scatterplot*. Hasil pengujian heteroskedastisitas dapat dijelaskan pada Gambar 6 sampai dengan Gambar 9.

Hasil pengujian heteroskedastisitas pada Gambar 6 sampai dengan Gambar 9 menunjukkan tidak ada satupun variabel bebas yang signifikan berhubungan dengan nilai mutlak residual. Hal ini berarti bahwa model regresi tidak memiliki gejala adanya heteroskedastisitas. Dengan demikian menunjukkan bahwa gangguan variabel (*error*) dari penelitian ini tidak memiliki hubungan yang signifikan dengan variabel-variabel bebasnya, yang berarti bahwa

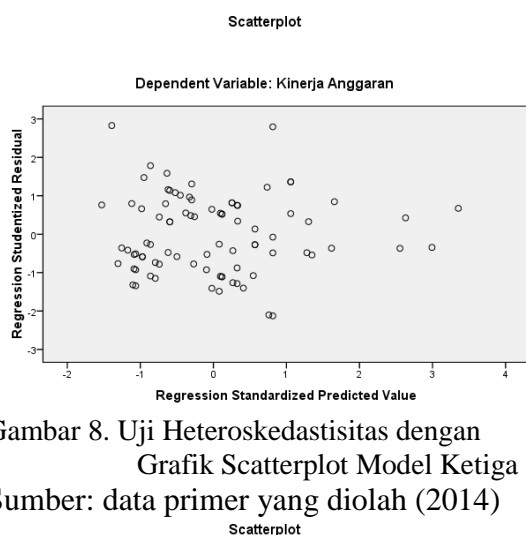
gangguan variabel (*error*) dari penelitian ini memiliki varian atau variasi yang homogen untuk setiap sampelnya.



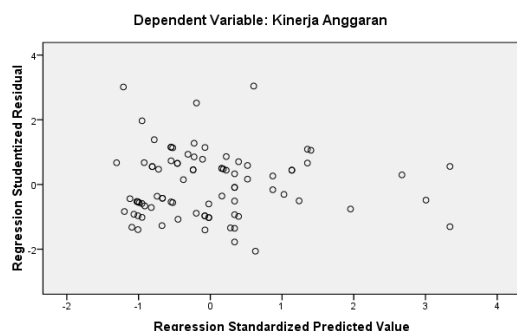
Gambar 6. Uji Heteroskedastisitas dengan Grafik Scatterplot Model Pertama
Sumber: data primer yang diolah (2014)



Gambar 7. Uji Heteroskedastisitas dengan Grafik Scatterplot Model Kedua
Sumber: data primer yang diolah (2014)



Gambar 8. Uji Heteroskedastisitas dengan Grafik Scatterplot Model Ketiga
Sumber: data primer yang diolah (2014)



Gambar 9. Uji Heteroskedastisitas dengan Grafik Scatterplot Model Keempat
Sumber: data primer yang diolah (2014)

Analisis Regresi Linier Berganda

Penelitian ini menggunakan model analisis regresi linier untuk pembuktian hipotesis penelitian. Analisis ini menggunakan input berdasarkan data yang diperoleh dari kuesioner. Perhitungan statistik dalam analisis regresi linier berganda yang digunakan dalam penelitian ini adalah dengan menggunakan bantuan program SPSS for Windows versi 16. Hasil regresi dapat dijelaskan pada Tabel 5 sampai dengan Tabel 8.

Model persamaan regresi yang dapat dituliskan dari Tabel 5 adalah sebagai berikut:

$$Y = 17,054 + 0,694X_1$$

Persamaan regresi tersebut dapat dijelaskan koefisien regresi variabel X_1 (Partisipasi Anggaran) memiliki arah koefisien yang positif.

Model persamaan regresi yang dapat dituliskan dari Tabel 6 adalah sebagai berikut:

$$Y = 16,520 + 0,728X_2$$

Persamaan regresi tersebut dapat dijelaskan koefisien regresi variabel X_2 (Desentralisasi Organisasi) memiliki arah koefisien yang positif.

Model persamaan regresi yang dapat dituliskan dari Tabel 7 dalam bentuk persamaan MRA (*Moderating Regression Analysis*) adalah sebagai berikut:

$$Y = 38,312 - 0,792X_1 - 0,874Z + 0,065X_1Z$$

Persamaan regresi tersebut dapat dijelaskan koefisien regresi interaksi antara variabel Partisipasi Anggaran dan Pengawasan Internal memiliki arah koefisien yang positif. Hal ini berarti bahwa Pengawasan Internal memperkuat hubungan Partisipasi Kejelasan Anggaran dengan Kinerja Manajerial, sesuai dengan sifat variabel moderasi.

Model persamaan regresi yang dapat dituliskan dari Tabel 8 dalam bentuk persamaan MRA (*Moderating Regression Analysis*) adalah sebagai berikut:

$$Y = 38,724 - 0,771X_2 - 0,959Z + 0,068X_2Z$$

Persamaan regresi tersebut dapat dijelaskan koefisien regresi interaksi antara variabel Desentralisasi Organisasi dan Pengawasan Internal memiliki arah

koefisien yang positif. Hal ini berarti bahwa Pengawasan Internal memperkuat hubungan Partisipasi dengan Kinerja Anggaran, sesuai dengan sifat variabel moderasi.

Tabel 5. Hasil Analisis Regresi Linier Sederhana Model Pertama

Model		Coefficients ^a			t	Sig.
		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	17.054	2.267		7.522	.000
	Partisipasi Kejelasan Sasaran Anggaran	.694	.116	.548	5.968	.000

a. Dependent Variable: Kinerja Anggaran

$R^2 = 0,300$ F Hitung = 35,619 Sig = 0,000

Tabel 6. Hasil Analisis Regresi Linier Sederhana Model Kedua

Model		Coefficients ^a			t	Sig.
		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	16.520	2.172		7.606	.000
	Desentralisasi Organisasi	.728	.112	.580	6.479	.000

a. Dependent Variable: Kinerja Anggaran

$R^2 = 0,336$ F Hitung = 41,976 Sig = 0,000

Tabel 7. Hasil Analisis Regresi Moderasi (MRA) Model Ketiga

Model		Coefficients ^a			T	Sig.
		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	38.312	11.394		3.363	.001
	Partisipasi Anggaran	-.792	.616	-.626	-1.286	.202
	Pengawasan Internal	-.874	.574	-.878	-1.521	.132
	X_1Z	.065	.030	1.912	2.149	.035

a. Dependent Variable: Kinerja Manajerial

$R^2 = 0,430$ F Hitung = 20,407 Sig = 0,000

Tabel 8. Hasil Analisis Regresi Moderasi (MRA) Model Keempat

		Coefficients ^a			T	Sig.
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	38.724	9.623		4.024	.000
	Desentralisasi Organisasi	-.771	.513	-.613	-1.501	.137
	Pengawasan Internal	-.959	.495	-.963	-1.938	.056
	X ₂ Z	.068	.026	2.000	2.634	.010

a. Dependent Variable: Kinerja Anggaran

$R^2 = 0,466$ F Hitung = 23,591 Sig = 0,000

Kelayakan Model

Uji F

Uji F digunakan untuk melakukan pengujian variabel bebas secara bersama-sama terhadap variabel terikatnya. Berdasarkan hasil uji F pada Tabel 4.9 sampai dengan Tabel 4.10 diketahui tingkat signifikansi semuanya 0,000. Nilai signifikansi lebih kecil dari 0,05 maka model regresi yang digunakan sudah fit baik untuk memprediksi variabel terikat yaitu Kinerja Anggaran.

Koefisien Determinasi (R^2)

Koefisien determinasi (R^2) pada intinya mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerangkan variasi variabel dependen. Nilai koefisien determinasi adalah antara nol dan satu (Ghozali, 2001). Hasil analisis pada Tabel 7 menunjukkan bahwa nilai R Square adalah sebesar 0,430 untuk model ketiga. Hal ini dapat disimpulkan bahwa kemampuan variabel Partisipasi Anggaran dan Pengawasan Internal dalam menjelaskan variasi pada variabel dependen Kinerja anggaran SKPD adalah sebesar 43% dan sisanya sebesar 57% dipengaruhi oleh variabel lain.

Hasil analisis pada Tabel 8 menunjukkan bahwa nilai R Square adalah sebesar 0,466 untuk model keempat. Hal ini dapat disimpulkan bahwa kemampuan variabel Desentralisasi Organisasi dan Pengawasan Internal dalam menjelaskan variasi pada variabel dependen Kinerja

Manajerial SKPD adalah sebesar 46,6% dan sisanya sebesar 53,4% dipengaruhi oleh variabel lain.

Pengujian Hipotesis

Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Kinerja Manajerial

Hasil pengujian diperoleh nilai t hitung untuk variabel Partisipasi Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Kinerja Kinerja Manajerial sebagaimana nampak pada Tabel 5 menunjukkan nilai t hitung = 5,968 dengan signifikansi 0,000. Dengan menggunakan batas signifikansi 0,05, nilai signifikansi 0,000 tersebut lebih kecil dari 0,05. Dengan arah koefisien positif, dengan demikian diperoleh bahwa hipotesis yang menyatakan bahwa Partisipasi Kejelasan Sasaran Anggaran memiliki pengaruh positif yang signifikansi terhadap Kinerja Manajerial dapat diterima. Dengan demikian hipotesis 1 dapat diterima.

Pengaruh Desentralisasi Organisasi terhadap Kinerja Manajerial

Hasil pengujian diperoleh nilai t hitung untuk variabel Desentralisasi Organisasi terhadap Kinerja Manajerial SKPD pada Tabel 6 menunjukkan nilai t hitung = 6,479 dengan signifikansi 0,000. Dengan menggunakan batas signifikansi 0,05, nilai signifikansi 0,000 tersebut lebih kecil dari 0,05. Dengan arah koefisien positif, dengan demikian diperoleh bahwa hipotesis yang menyatakan bahwa

Desentralisasi Organisasi memiliki pengaruh positif yang signifikan terhadap Kinerja Manajerial SKPD diterima. Dengan demikian hipotesis 2 dapat diterima.

Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Kinerja Manajerial yang Dimoderasi oleh Pengawasan Internal

Hasil pengujian diperoleh nilai t hitung untuk variabel interaksi Partisipasi Anggaran dan Pengawasan Internal (X_1Z) terhadap Kinerja Manajerial sebagaimana nampak pada Tabel 7 menunjukkan nilai t hitung = 2,149 dengan signifikansi 0,035. Dengan menggunakan batas signifikansi 0,05, nilai signifikansi 0,035 tersebut lebih kecil dari 0,05. Dengan arah koefisien positif, dengan demikian diperoleh bahwa hipotesis yang menyatakan bahwa Partisipasi Anggaran yang dimoderasi oleh Pengawasan Internal memiliki pengaruh positif yang signifikan terhadap Kinerja Manajerial diterima. Variabel Pengawasan Internal terbukti memoderasi hubungan variabel Partisipasi Anggaran dengan Kinerja Manajerial sehingga hipotesis 3 dapat diterima.

Pengaruh Desentralisasi Organisasi terhadap Kinerja Manajerial SKPD yang Dimoderasi oleh Pengawasan Internal

Hasil pengujian diperoleh nilai t hitung untuk variabel interaksi Desentralisasi organisasi dan Pengawasan terhadap Kinerja Manajerial SKPD (X_2Z) sebagaimana tampak pada Tabel 8 menunjukkan nilai t hitung = 2,634 dengan signifikansi 0,010. Dengan menggunakan batas signifikansi 0,05, nilai signifikansi 0,010 tersebut lebih kecil dari 0,05. Dengan arah koefisien positif, dengan demikian diperoleh bahwa hipotesis yang menyatakan bahwa desentralisasi organisasi yang dimoderasi oleh pengawasan internal memiliki pengaruh positif yang signifikan terhadap kinerja Manajerial SKPD dapat diterima. Variabel Pengawasan Internal terbukti memoderasi

hubungan variabel Desentralisasi dengan Kinerja Manajerial sehingga hipotesis 4 diterima

Kesimpulan dan Saran

Simpulan

Berdasarkan penelitian yang dilakukan, maka simpulan dari tesis ini adalah sebagai berikut:

1. Partisipasi Anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja Manajerial.
2. Desentralisasi Organisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja Manajerial.
3. Pengawasan internal yang memoderasi Partisipasi Anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja Manajerial.
4. Pengawasan internal yang memoderasi Desentralisasi organisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja Manajerial.

Saran

Adapun saran yang penulis berikan untuk penelitian yang akan datang adalah sebagai berikut:

1. Penelitian ini mengembangkan model dan menganalisis pengaruh Partisipasi Anggaran dan Desentralisasi organisasi terhadap kinerja Manajerial melalui moderasi pengawasan internal. Pada penelitian ini dikembangkan 4 (empat) hipotesis penelitian. Pada simpulan penelitian disimpulkan bahwa model dan hipotesis penelitian ini diterima secara signifikan. Selanjutnya saran bagi penelitian yang akan datang diharapkan mampu mengembangkan model dan hipotesis penelitian kinerja anggaran SKPD dengan menambahkan atau mengganti salah satu variabel independen atau variabel moderasi lain.
2. Penelitian ini dalam pembahasan dan analisis data mempergunakan pendekatan analisis regresi linier berganda atau sering juga disebut dengan analisis regresi dua tahapan dengan

model MRA (*Moderating Regression Analysis*). Terkait dengan hal tersebut, peneliti menyarankan untuk penelitian yang akan datang dapat menggunakan alat analisis lain seperti *Structure Equation Model* (SEM) atau model lainnya.

DAFTAR PUSTAKA

- Adoc, MH. 2002. Pengaruh karakteristik sasaran anggaran, pengendalian akuntansi sistem pelaporan terhadap akuntabilitas kinerja akuntansi pemerintah pada kabupaten dan kota di DIY. *Tesis*. PPs UGM. Yogyakarta.
- Alamsyah, 1997. Mekanisme Pengawasan APBD di Kabupaten Sleman, *Tesis MAP UGM*, Yogyakarta.
- Al Azhar, L. Agusti, R., Dialita, E. 2009. "Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah : Komitmen Organisasi dan Gaya Kepemimpinan Sebagai Variabel Pemoderasi." *Jurnal Ekonomi*. Vol. 17, 109-119
- Annisa Pratiwy Suwandi. 2013. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran Dan Desentralisasi Terhadap Kinerja Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada SKPD Pemerintah Kota Padang). *Skripsi*. FE UNP. Padang
- Azwar, S. 1997. *Reliabilitas dan Validitas*. Edisi Ke Tiga. Pustaka Pelajar. Yogyakarta
- Bastian, I. 2001. *Akuntansi Sektor Publik di Indonesia*, BPFE - Yogyakarta, Yogyakarta.
- Brownell, P. dan McInnes, M. 1986. "Budgetary Participation, Motivation, and Managerial Performance". *The Accounting Review*. Vol. LXI(4). October: 587-600.
- Dharma, S. 2004. *Manajemen Kinerja: Falsafah, Teori, dan Penerapannya*. Jakarta: Program Pascasarjana FISIP.
- Ghozali, I. 2006. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Gansudali, J.R., Daromes, F.E, Suwandi. 2009. "Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial : Pengetahuan Tentang Manajemen Biaya Sebagai Variabel Pemoderasi." *Kajian Akuntansi*, Vol. 1 (2), 84-99
- Haryanto dkk. 1990. *Akuntansi Sektor Publik*. Edisi Pertama. Universitas Diponegoro.
- Hansen, M. 1999. *Akuntansi Manajemen*, Jilid 2, Edisi Keempat, Penerbit Erlangga, Jakarta
- Indriantoro, N. dan Sutopo, B. 2000. "An Empirical Study of Locus of Control and Cultural Dimensions as Moderating Variables of Effect of Participative Budgeting on Job Performance and Job Satisfaction". *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Indonesia*. Vol 15 (1). Januari: 97-114
- Kenis, I. 1979. Effect of Budgetary good characteristic on managerial attitude and performance. *The accounting Review*.
- Jones, Rowan and Pendlebury, Maurice, 1996, *Public Sector Accounting*, London, Pitman Publishing.
- Brownell. 1984. Participation in the budgeting process. *Journal of Accounting Literature*. Volume 01.

- Latunreng, W, 2010, *Budaya Organisasi*, LPPSDM-WIN, Jakarta
- Mahoney, T., Jerdee,T., Carroll,S. 1965. "The Jobs of Management." *Industrial Relations*, 4, 97-110
- Mardiasmo, 2000, "Paradigma Baru Pengelolaan Keuangan Daerah Untuk Menyongsong Pelaksanaan otonomi Daerah 2001" Seminar *Isu terakhir Menjelang Pelaksanaan Otonomi Daerah Tahun 2001*. HIMMEP, Yogyakarta.
- Mulyadi, 2005, *Sistem Informasi Akuntansi*, Edisi Ketiga, Jakarta : Bagian penerbitan Salemba Empat.
- Nawawi, H. dan Hadari,M. 2004, *Ilmu Administrasi*, Jakarta: Galia Indonesia.
- Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 tahun 2006 tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah,pasal 1 ayat (9)
- Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 26 tahun 2007 tentang Pedoman Penyusunan APBD tahun 2008
- Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 59 tahun 2007 tentang pedoman penyusunan RKA-SKPD
- Riyanto,B. 2003. *Dasar-Dasar Pembelanjaan Perusahaan*, Edisi keempat Yayasan Penerbit FE UGM, Yogyakarta.
- Santoso, S, 2000, *Buku Latihan SPSS Statistik Parametrik*, Jakarta: PT. Elex MediaKomputindo, Kelompok Gramedia.
- Setiaji, 2004, *Panduan Riset dengan Pendekatan Kuantitatif*, PPs Universitas Muhammadiyah, Surakarta.
- Siegel dan Marconi, 1989, *Behaviour Accounting*, South Western Publishing Co, Cincinnati.
- Devung,S. 1989. *Pengantar Ilmu Administrasi dan Manajemen*. Depdikbud, Jakarta.
- Streers, RM., 1976. *Efektivitas Organisasi: Kajian Perilaku*, Terjemahan, Erlangga, Jakarta.
- Sugiyono, 2010, *Metode Penelitian Kuantitatif Kualitatif dan R & D*, Alfabet, Bandung.
- Suhartono, E. dan Halim, A. 2005, "Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Senjangan Anggaran Instansi Pemerintah Daerah dengan Komitmen Organisasi sebagai Pemoderasi", *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Sektor Publik*, Vol. 06 No. 01, Yogyakarta.
- Syafruddin, M. 2005, Pengaruh Moderasi Faktor Inovasi pada Hubungan Partisipasi Anggaran, Struktur Terdesentralisasi dan Kinerja Manajemen (Studi di Organisasi Pemerintah Daerah), *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Sektor Publik*, Vol. 06 No. 02, Yogyakarta.
- Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2008 tentang Perubahan Kedua.
- Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah.
- Yuhertiana, I., 2007, Analisis Perbedaan KinerjaKeuangan pada Koperasi Mandiri di Kabupaten Banyuwangi Atas Jasa Kantor Akuntan Publik, *Jurnal Riset Ekonomi dan Bisnis*, Vol. 7. 1 Maret2007.